

Urteil vom 14. April 2021, X R 5/19

Betriebsaufspaltung und minderjährige Kinder

ECLI:DE:BFH:2021:U.140421.XR5.19.0

BFH X. Senat

BGB § 181, BGB § 1626 Abs 1 S 2, BGB § 1630 Abs 1, BGB § 1643 Abs 3, BGB § 1829 Abs 1, BGB § 1909, BGB § 1915 Abs 1, BGB § 1922, BGB § 2033, GmbHG § 16, GmbHG § 18 Abs 1, GmbHG § 35 Abs 1, GmbHG § 40, GmbHG § 47 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStR R 15.7 Abs 8 S 1, EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 28. January 2019, Az: 11 K 1398/16

Leitsätze

1. Die personelle Verflechtung verlangt --abgesehen vom Sonderfall der faktischen Beherrschung--, dass der das Besitzunternehmen beherrschende Gesellschafter auch in der Betriebskapitalgesellschaft die Stimmenmehrheit innehat und dort in der Lage ist, seinen Willen durchzusetzen; eine Beteiligung von exakt 50 % der Stimmen reicht nicht aus (Bestätigung des BFH-Urteils vom 30.11.2005 - X R 56/04, BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415).
2. Sind sowohl ein Elternteil als auch dessen minderjähriges Kind an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt, sind die Stimmen des Kindes jedenfalls dann nicht dem Elternteil zuzurechnen, wenn in Bezug auf die Gesellschafterstellung des Kindes eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 29.01.2019 - 11 K 1398/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Der am 03.01.2010 verstorbene V war bis zu seinem Tod alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH (GmbH). Geschäftsgegenstand der GmbH war im Wesentlichen die Ausführung von Bau- und Betonbauarbeiten sowie von Flachdachabdichtungen. Gemäß § 7 des Gesellschaftsvertrags (GV) der GmbH reicht für die Beschlussfassung die einfache Mehrheit der Stimmen aus, soweit in der Satzung oder im Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbHG) nicht zwingend eine andere Mehrheit vorgeschrieben ist. § 5 GV sieht die Möglichkeit vor, den Geschäftsführer von dem Verbot eines Insiggeschäfts nach § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zu befreien.
 - 2 Die Klägerin zu 1. und Revisionsbeklagte (Klägerin), Witwe des V, ist die Alleineigentümerin des mit einer Lagerhalle einschließlich Büro- und Sozialtrakt sowie Garagen bebauten Grundstücks. Bereits mit Vertrag vom 26.02.2001 hatte die Klägerin dieses Grundstück an die GmbH verpachtet.
 - 3 Erben des V sind neben der Klägerin (zu ½) ihre beiden Söhne, die Kläger zu 2. und zu 3., zu je ¼. Der Kläger zu 3. war im Streitjahr 2010 noch minderjährig. Die Erbengemeinschaft blieb im Streitjahr ungeteilt.
 - 4 Die Klägerin und der Kläger zu 2. unterzeichneten am 11.01.2010 ein als Protokoll einer Gesellschafterversammlung bezeichnetes Dokument, wonach die Klägerin zur einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit wurde. Für den Kläger zu

3. unterzeichnete die Klägerin dieses Dokument, wobei sie in einem Klammerzusatz darauf hinwies, sie vertrete den Kläger zu 3. als Erziehungsberechtigte. Die Klägerin wurde zunächst nicht als Geschäftsführerin ins Handelsregister eingetragen.
- 5 Obwohl die Klägerin nicht über die nach der Handwerksordnung notwendige fachliche Ausbildung verfügte, duldete die Handwerkskammer laut einem Aktenvermerk vom 11.04.2010 bis zum Abschluss der Berufsausbildung des Klägers zu 2. die Fortführung des Betriebs.
- 6 Mit Beschluss vom 07.06.2010 ordnete das Familiengericht eine Ergänzungspflegschaft für den Kläger zu 3. an. Sie umfasste die Wahrnehmung der Gesellschafterrechte und -pflichten des Klägers zu 3. in der GmbH.
- 7 Am 17.06.2010 fasste die Gesellschaftsversammlung der GmbH wiederum den Beschluss, die Klägerin zur einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin der GmbH zu bestellen. Diesen Beschluss unterschrieb die Ergänzungspflegerin für den Kläger zu 3. Eine Befreiung der Klägerin von den Beschränkungen des § 181 BGB enthält dieser Beschluss nicht.
- 8 Die am 13.07.2010 beim Handelsregister eingegangene Gesellschafterliste führte die Erbengemeinschaft, bestehend aus der Klägerin und den Klägern zu 2. und zu 3., als Gesellschafterin der GmbH auf. Der nicht geteilte Geschäftsanteil betrug 25.000 €.
- 9 Die Klägerin wurde am 14.07.2010 als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der GmbH in das Handelsregister, allerdings ohne Befreiung von den Beschränkungen nach § 181 BGB, eingetragen.
- 10 Nachdem die Klägerin zusammen mit der Erbengemeinschaft als Rechtsnachfolgerin des V für das Streitjahr zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt worden war, ordnete der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Prüfung der Einkünfte aus der Verpachtung des Grundstücks der Klägerin an.
- 11 Der Prüfer war der Ansicht, dass mit der Bestellung der Klägerin zur einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin am 17.06.2010 neben der bereits bestehenden sachlichen Verflechtung auch eine personelle Verflechtung mit der GmbH eingetreten sei. Gegen ihren Willen habe sie als Geschäftsführerin nicht abberufen werden können. Aufgrund der deshalb vorliegenden Betriebsaufspaltung sei das Grundstück in das Besitzunternehmen der Klägerin einzulegen gewesen. Für die Zeit ab dem 17.06.2010 habe sie aus der Verpachtung des Grundstücks folglich gewerbliche Einkünfte erzielt. Für das nicht streitbefangene Jahr 2012 ging der Prüfer aufgrund der Bestellung der Kläger zu 2. und 3. zu weiteren Geschäftsführern der GmbH von der Beendigung der Betriebsaufspaltung und einem Aufgabegewinn aus.
- 12 Der vom FA ermittelte Einlagewert des Grundstücks führte zu einer Erhöhung der Summe der Einkünfte der Klägerin um 2.434 €, da die zeitanteilig ermittelte Absetzung für Abnutzung im Besitzunternehmen der Klägerin entsprechend geringer ausfiel. Der Einkommensteueränderungsbescheid vom 15.07.2013 erging gegenüber der Klägerin sowie gegenüber sämtlichen Klägern als Erben nach V.
- 13 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 1770).
- 14 Das FA macht mit seiner Revision geltend, das FG habe die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung rechtsfehlerhaft verneint. Neben der sachlichen sei auch die personelle Verflechtung gegeben gewesen, da die Klägerin die geschäftlichen Betätigungen der GmbH beherrscht habe. Dies folge daraus, dass ihr aufgrund der Vermögenssorge zum einen die Stimmrechte des minderjährigen Klägers zu 3. zuzurechnen sei und sie zum anderen am 17.06.2010 zur alleinigen Geschäftsführerin bestellt worden sei. Das FG habe den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 12.03.1985 - 1 BvR 571/81 u.a. (BVerfGE 69, 188, BStBl II 1985, 475), der zur Frage der Zusammenrechnung der Anteile von Eheleuten --also von voll geschäftsfähigen Erwachsenen-- ergangen sei, rechtsfehlerhaft auch auf das Verhältnis von Eltern und minderjährigen Kindern angewendet. Dies verkenne, dass minderjährige Kinder noch nicht in der Lage seien, die Tragweite ihrer Entscheidung vorauszusehen und einen eigenständigen Willen zu bilden. Weder die Bestellung eines Ergänzungspflegers noch die Genehmigung bestimmter Geschäfte durch das Familiengericht gemäß § 1822 BGB veränderten den Umfang der Vermögenssorge durch den Elternteil. Die Anteile minderjähriger Kinder seien deshalb dem Elternteil zuzurechnen, der die Vermögenssorge innehat. Somit habe die Klägerin in beiden Unternehmen das Tagesgeschäft beherrscht. Sie habe im Namen des Klägers zu 3. in der Gesellschafterversammlung bei Beschlüssen über Geschäftsführungsmaßnahmen auftreten können. Aufgrund einer teleologischen Reduktion gelte § 181 BGB insoweit nicht.

- 15 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 17 Eine Betriebsaufspaltung scheitere an der fehlenden personellen Verflechtung der Klägerin mit der GmbH, da sie nur über einen Anteil von exakt 50 % verfügt habe. Auch habe die Klägerin im Streitjahr für Verwaltungsmaßnahmen einer gerichtlichen Genehmigung bedurft.
- 18 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten und unterstützt die Ansicht des FA. Es ergänzt dessen Vortrag insoweit, als es auf die faktische Beherrschung der GmbH durch die Klägerin abstellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 19 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20 Das FG hat zutreffend erkannt, dass es trotz der vorliegenden sachlichen Verflechtung an der für das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung (unter 1.) notwendigen personellen Verflechtung zwischen der Klägerin und der GmbH fehlt, so dass der streitige Einkommensteueränderungsbescheid, der zu einer höheren Einkommensteuerbelastung der mit der Erbengemeinschaft zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Klägerin geführt hat, aufzuheben ist. Die somit zulässige Klage hatte zu Recht Erfolg.
- 21 Die Klägerin beherrscht die GmbH nicht, da sie lediglich zu 50 % an ihr beteiligt ist (unter 2.). Daran ändert sich auch nichts dadurch, dass sie zur Geschäftsführerin der GmbH bestellt wurde (unter 3.). Die Anteile des minderjährigen Klägers zu 3. können der Klägerin mangels gleichgelagerter Interessen nicht zugerechnet werden (unter 4.). Auch eine personelle Verflechtung aufgrund einer faktischen Beherrschung der GmbH durch die Klägerin liegt nicht vor (unter 5.).
- 22 1. Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass einer Betriebsgesellschaft wesentliche Grundlagen für ihren Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben; dieser ist anzunehmen, wenn die Person bzw. Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, ständige Rechtsprechung). Ob die damit umschriebenen Voraussetzungen einer sachlichen und personellen Verflechtung vorliegen, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden (etwa Senatsurteil vom 18.08.2009 - X R 22/07, BFH/NV 2010, 208, Rz 31, m.w.N.). Ist aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft zu bejahen, dass das Besitzunternehmen durch die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit über die Betriebsgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, so ist das Besitzunternehmen nach der ständigen zur Betriebsaufspaltung ergangenen Rechtsprechung des BFH gewerblich tätig (z.B. BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557, Rz 32, m.w.N.).
- 23 Eine sachliche Verflechtung setzt voraus, dass das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen zumindest eine für dieses wesentliche Betriebsgrundlage überlässt. Da das überlassene Vermögen regelmäßig auch für das Besitzunternehmen eine besondere wirtschaftliche Bedeutung hat, wird (gerade) durch diese sachliche Verflechtung gewährleistet, dass die Einflussnahme auf beide Unternehmen und ihre Geschäftspolitik koordiniert wird (vgl. auch Senatsurteil in BFH/NV 2010, 208, Rz 46, und BFH-Urteil vom 24.08.1989 - IV R 135/86, BFHE 158, 245, BStBl II 1989, 1014, unter 3., jeweils m.w.N.). Denn erst durch die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen fungiert diese als unternehmerisches Instrument der Beherrschung.
- 24 Im Streitfall ist die Überlassung einer solchen wesentlichen Betriebsgrundlage, hier des Grundstücks, gegeben, was zwischen den Beteiligten unstrittig ist, so dass der Senat auf weitere Ausführungen verzichtet.
- 25 2. Für eine personelle Verflechtung ist --abgesehen vom hier nicht gegebenen Sonderfall der faktischen Beherrschung (dazu unter 5.)-- erforderlich, dass der Gesellschafter nach den gesellschaftsrechtlichen Stimmverhältnissen in der Lage ist, seinen Willen in beiden Unternehmen durchzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom

26.11.1992 - IV R 15/91, BFHE 171, 490, BStBl II 1993, 876, unter II.1.a). Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Die Klägerin war zwar Alleineigentümerin des überlassenen Grundstücks, nicht aber in der Lage, auch in der GmbH ihren Willen so durchzusetzen, dass eine personelle Verflechtung gegeben ist.

- 26** a) Damit ein Gesellschafter eine GmbH beherrscht, ist es gesellschaftsrechtlich ausreichend --aber auch notwendig--, dass er über die Stimmrechtsmehrheit verfügt, die der Gesellschaftsvertrag für Gesellschafterbeschlüsse vorschreibt. Dies gilt selbst dann, wenn der Gesellschafter ansonsten die laufende Geschäftsführung innehat (sog. Geschäfte des täglichen Lebens). Exakt 50 % der Stimmen reichen deshalb noch nicht aus.
- 27** Im Hinblick auf die personelle Verflechtung ist entscheidend, ob die hinter dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft stehenden Personen "einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen" haben. Denn dann unterscheidet sich die Tätigkeit des Besitzunternehmens von der Tätigkeit eines normalen Vermieters (so auch BVerfG-Beschluss vom 14.01.1969 - 1 BvR 136/62, BVerfGE 25, 28, BStBl II 1969, 389, unter B.1.c). Ob diese Voraussetzung vorliegt, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden, wobei hieran nach Auffassung des Großen Senats des BFH strenge Anforderungen zu stellen sind (BFH-Beschluss in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4.).
- 28** b) Das Besitzunternehmen kann auch das Einzelunternehmen einer natürlichen Person sein, die an der Betriebsgesellschaft beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1989 - IV R 151/86, BFHE 156, 138, BStBl II 1989, 455, unter 1.). Auch in diesem Fall muss sichergestellt sein, dass dieser Gesellschafter in der Betriebsgesellschaft seinen Willen durchsetzen kann. Dazu bedarf es im Fall einer GmbH der Mehrheit der Anteile (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 490, BStBl II 1993, 876, unter II.1.a). Etwas anderes gilt, wenn für Beschlüsse der Gesellschafter eine qualifizierte Mehrheit vorgesehen ist, was hier jedoch nicht der Fall ist. Die Anzahl der Stimmen richtet sich nach dem Umfang der Anteile (vgl. nur BFH-Urteil vom 27.02.1991 - XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454, unter 2., m.w.N.). An dieser Voraussetzung hat der Senat auch in seinen Urteilen vom 30.11.2005 - X R 56/04 (BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, unter II.1.b dd) und vom 02.09.2008 - X R 32/05 (BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, unter II.2.a) ausdrücklich festgehalten (vgl. darüber hinaus die umfassenden Nachweise zur höchstrichterlichen Rechtsprechung bei Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 8. Aufl. 2021, Rz 364 Fußnote 1). Folglich reicht eine "Patt-Situation", bei der ein Gesellschafter nur exakt 50 % der Stimmen der Betriebsgesellschaft hält, grundsätzlich nicht aus.
- 29** c) Die Klägerin kann als Mitglied der Erbengemeinschaft nach V nicht schon aufgrund ihres Stimmenanteils von exakt 50 % die Betriebskapitalgesellschaft beherrschen. Für die Beurteilung des Streitfalls sind die zivilrechtlichen Besonderheiten der Erbengemeinschaft ohne Bedeutung. Sie ermöglichen es nicht, ihr eine Stimmrechtsmehrheit in der Gesellschafterversammlung der GmbH zu verschaffen.
- 30** aa) Da das Vermögen des V den Klägern in ungeteilter Erbengemeinschaft zur gesamten Hand zusteht (§ 1922, § 2033 BGB), ist jeder von ihnen an dem zum Nachlass gehörenden GmbH-Anteil mitberechtigt und folglich Gesellschafter. Dabei können sie ihre Rechte zwar grundsätzlich nur gemeinschaftlich ausüben (vgl. nur Oberlandesgericht Karlsruhe, Beschluss vom 16.12.2013 - 7 W 76/13, GmbH-Rundschau 2014, 254, Rz 14, m.w.N.). Wie vom FG zutreffend angenommen, gilt jedoch die sog. mittelbare einheitliche Rechtsausübung (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 12.06.1989 - II ZR 246/88, BGHZ 108, 21, 30; Schürnbrand, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2016, 241: "gefestigte Praxis"). In diesem Fall ist abweichend vom Grundsatz gemeinschaftlicher Verwaltung der Erbengemeinschaft auf die Verteilung der Stimmrechte in der Erbengemeinschaft abzustellen. Die deshalb auf die Klägerin entfallenden 50 % der Stimmen führen folglich nur zur Patt-Situation bei der Betriebs-GmbH. Die Klägerin kann die Betriebs-GmbH nicht ohne weitere Umstände oder ohne die Zurechnung weiterer Stimmen beherrschen.
- 31** bb) Sollte entgegen dieser Ansicht --so eine in der zivilrechtlichen Literatur vereinzelt vertretene Auffassung (sog. unmittelbar einheitliche Rechtsausübung, vgl. Zöllner/Noack in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl., § 47 Rz 38; wohl auch Scholz/Seibt, GmbHG, 12. Aufl., § 18 Rz 12)-- nur eine unmittelbare einheitliche Rechtsausübung zulässig sein, wäre eine Beherrschung der GmbH durch die Klägerin schon deshalb zu verneinen, weil die Erbengemeinschaft Maßnahmen in Bezug auf die GmbH-Beteiligung dann nur einstimmig hätte treffen können.
- 32** 3. Eine Beherrschung der GmbH ergibt sich im Streitfall auch nicht daraus, dass die Klägerin zugleich Geschäftsführerin der GmbH wurde und so die sog. Geschäfte des täglichen Lebens der Betriebsgesellschaft bestimmen konnte. Es fehlt die weiterhin notwendige Mehrheitsbeteiligung der Klägerin an der GmbH.
- 33** a) Seit dem BFH-Urteil vom 12.11.1985 - VIII R 240/81 (BFHE 145, 401, BStBl II 1986, 296, unter I.3.b) vertritt die

höchstrichterliche Rechtsprechung die Ansicht, dass es für eine Beherrschung im Sinne der Betriebsaufspaltung auf das für die Geschäfte des täglichen Lebens maßgebende Stimmrechtsverhältnis ankommt (ebenso etwa BFH-Urteile vom 27.08.1992 - IV R 13/91, BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.1.a, und vom 30.01.2013 - III R 72/11, BFHE 240, 541, BStBl II 2013, 684, Rz 12; Senatsurteil vom 21.08.1996 - X R 25/93, BFHE 181, 284, BStBl II 1997, 44, unter 3.). Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer ist insoweit erforderlich, aber auch ausreichend, dass er über eine Beschlussmehrheit i.S. von § 47 Abs. 1 GmbHG verfügt. Dies gilt auch dann, wenn der Gesellschaftsvertrag in besonderen Fällen einstimmige Beschlüsse oder eine qualifizierte Mehrheit vorschreibt (Senatsurteil in BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, unter II.1.b bb). Macht der Gesellschaftsvertrag Geschäfte des täglichen Lebens (zur Abgrenzung von ungewöhnlichen Geschäften vgl. Senatsurteil in BFHE 181, 284, BStBl II 1997, 44, unter 4.) nicht von der Zustimmung der Gesellschafterversammlung abhängig, hat der Geschäftsführer die Geschäfte des täglichen Lebens zwar im Interesse der Gesellschaft, aber grundsätzlich eigenverantwortlich zu führen (vgl. § 37 Abs. 1 und § 45 GmbHG). Ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der über die Mehrheit der Stimmen gemäß § 47 Abs. 1 GmbHG verfügt, beherrscht deshalb dann die Geschäfte des täglichen Lebens in der Betriebsgesellschaft, wenn ihm --abgesehen vom Vorliegen eines wichtigen Grundes-- die Geschäftsführungsbefugnis nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann (Senatsurteil in BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, unter II.1.b cc). Diese Sachlage ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Geschäftsführerstellung zeitlich unbefristet erteilt worden ist (Senatsurteil in BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, unter II.1.b ee).

- 34** b) Jüngst hat der IV. Senat des BFH in seinem Urteil vom 28.05.2020 - IV R 4/17 (BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 29, m.w.N.) bereits eine personelle Verflechtung bejaht, wenn eine Person oder Personengruppe zwar nicht nach den Beteiligungsverhältnissen, wohl aber nach ihren Befugnissen zur Geschäftsführung bei der Besitz- und der Betriebsgesellschaft in Bezug auf die die sachliche Verflechtung begründenden Wirtschaftsgüter ihren Willen durchsetzen könne.
- 35** aa) Dieser Entscheidung des IV. Senats des BFH lag allerdings eine besondere Sachverhaltskonstellation zugrunde. Die mit 100 % der Stimmen die Betriebskapitalgesellschaft beherrschende maßgebende Personengruppe war an der Besitzpersonengesellschaft lediglich mit 99 % beteiligt. Der 1 %-Minderheitsgesellschafter konnte aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips in dieser GbR (vgl. § 709 Abs. 1 BGB) Beschlüsse der maßgebenden Personengruppe verhindern. Lediglich für diese Situation stellte der IV. Senat des BFH fest, dass bei der Beherrschung der Geschäfte der laufenden Verwaltung durch die maßgebende Personengruppe trotz des geltenden Einstimmigkeitsprinzips eine personelle Verflechtung vorliege.
- 36** bb) Der IV. Senat urteilte, eine Beherrschungsidentität liege in diesem Zusammenhang vor, wenn dieser Person(engruppe) die alleinige Geschäftsführungsbefugnis für die laufende Verwaltung einschließlich der Nutzungsüberlassung in dem Besitz- und Betriebsunternehmen übertragen sei. Könnten die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge nicht gegen den Willen der die Besitzgesellschaft beherrschenden Person oder Personengruppe aufgelöst werden und beherrsche diese zugleich alle Geschäfte der laufenden Verwaltung, sei daher Beherrschungsidentität und damit auch personelle Verflechtung gegeben (BFH-Urteil in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 29).
- 37** cc) Bei Zugrundelegung dieser Rechtsprechung könnte es auf den ersten Blick für eine personelle Verflechtung bereits ausreichen, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft nur über 50 % der Stimmrechte verfügt, soweit die Grundstücksüberlassung als ein Geschäft des täglichen Lebens zu qualifizieren wäre. Allerdings käme es durch eine solche Interpretation des Urteils zu einer Verkennung der vom Großen Senat des BFH im Beschluss in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4. geforderten strengen Anforderungen an die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung. Außerdem würde dadurch übersehen, dass es sich, soweit die höchstrichterliche Rechtsprechung bislang auf das Kriterium der Geschäfte des täglichen Lebens abgestellt hat, stets um Sachverhalte handelte, in denen die Person bzw. Personengruppe in beiden Unternehmen mehr als 50 % der Stimmen innehatte (vgl. z.B. auch Senatsurteil in BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, unter II.1.b dd).
- 38** (1) Damit sich die gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmers bzw. der Besitzgesellschaft von derjenigen eines Vermieters unterscheidet, bedarf es einer besonderen Durchsetzungskraft der hinter dem Besitz- und Betriebsunternehmen stehenden Personen. Die deshalb nötige Beherrschung beider Unternehmen muss somit strukturell mehr voraussetzen, als eine bloße Verhinderung der Veränderung des die sachliche Verflechtung ausmachenden Nutzungsverhältnisses. Die Person bzw. Personengruppe hat, unabhängig von der Frage, ob ein Geschäft der laufenden Verwaltung vorliegt, ihre Beherrschungsposition grundsätzlich aus eigener Macht zu erreichen. Schließlich verlangt auch § 47 Abs. 1 GmbHG, soweit nicht das Gesetz oder die Satzung etwas anderes bestimmen, eine einfache Mehrheit. Gleichzeitig wird dadurch sichergestellt, dass nicht bloß ein Fall der faktischen

Beherrschung vorliegt. Folglich kann das Innehaben von 50 % der Stimmen der GmbH noch nicht ausreichen, um eine personelle Verflechtung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen anzunehmen.

- 39** (2) Der Geschäftsführerstellung und der damit verbundenen Beherrschung aller Geschäfte der laufenden Verwaltung kann nur im Fall eines gesellschaftsvertraglich festgelegten höheren Quorums zusätzliche Bedeutung zukommen. Erst dann stellt sich die Frage, ob im Einzelfall in Folge der Stimmenmehrheit auch eine tatsächliche Beherrschung gegeben ist. In diesem Zusammenhang ist auch entscheidend, welche Bedeutung das Doppelvertretungsverbot des § 181 BGB hat und ob es gesellschaftsrechtlich durch die Übertragung der Vertretung auf andere Personen (etwa einen Prokuristen) umgangen werden kann (bejahend: BFH-Urteil in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 35).
- 40** 4. Eine über den Stimmenanteil von 50 % hinausgehende Zurechnung der Stimmen des minderjährigen Klägers zu 3. an die Klägerin für ertragsteuerrechtliche Zwecke kann mangels gleichgelagerter wirtschaftlicher Interessen nicht vorgenommen werden.
- 41** a) Die im Rahmen der Betriebsaufspaltung notwendige Beherrschung kann im Fall der Beteiligung mehrerer Personen an einem Unternehmen auch dadurch erfüllt werden, dass die an beiden Unternehmen beteiligten Personen zwar in unterschiedlicher Höhe beteiligt sind, zusammen in beiden Unternehmen aber über die Mehrheit der Stimmen verfügen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4.). Wie im Fall der für eine Besitz-Gesellschaft entwickelten Personengruppentheorie wird bei einer Betriebsaufspaltung (zur Begrifflichkeit vgl. auch Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 8. Aufl. 2021, Rz 351), bei der auf Seiten des Besitzunternehmens nur eine Person, auf Seiten des Betriebsunternehmens aber mehrere Personen beteiligt sind, das Handeln der Gesellschafter des Betriebsunternehmens durch gleichgerichtete Interessen bestimmt (vgl. auch BFH-Urteil vom 02.08.1972 - IV 87/65, BFHE 106, 325, BStBl II 1972, 796).
- 42** b) Solche gleichgerichteten Interessen lagen im Streitfall nicht --wie das FA meint-- im Hinblick auf die Interessen der Klägerin und ihres minderjährigen Sohnes, des Klägers zu 3., ab dem 17.06.2010 vor (unter aa) und konnten, sollten sie in dem vorangegangenen Zeitraum seit dem Tode des V anzunehmen sein, dennoch nicht zur Beherrschung der GmbH führen (unter bb).
- 43** aa) Aufgrund der Bestellung der Ergänzungspflegerin können die Anteile des Klägers zu 3. der Klägerin auch nach deren ordnungsmäßiger Wahl zur Geschäftsführerin in der Gesellschafterversammlung vom 17.06.2010 nicht zugerechnet werden. Die Ergänzungspflegerin vertritt die Interessen des Klägers zu 3. in der Betriebskapitalgesellschaft unabhängig von den Interessen der Klägerin, so dass die Vermutung gleichgelagerter wirtschaftlicher Interessen dieser beiden Kläger nicht zum Tragen kommt. Auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob die zu Ehegatten ergangene Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss in BVerfGE 69, 188, BStBl II 1985, 475) für minderjährige Kinder entsprechend gilt (bejahend die Finanzverwaltung, vgl. R 15.7 Abs. 8 Satz 1 des Einkommensteuer-Handbuchs 2020), kommt es letztlich nicht an.
- 44** Gemäß § 1626 Abs. 1 Satz 2 BGB umfasst die elterliche Sorge --hier der Klägerin-- zwar auch das Vermögen des Kindes (Vermögenssorge). Ist jedoch ein Pfleger bestellt, erstreckt sich die elterliche Sorge gemäß § 1630 Abs. 1 BGB nicht auf Angelegenheiten des Kindes, für die ein Pfleger bestellt ist. Dies betrifft gerade das Verhältnis der Eltern zum Ergänzungspfleger nach § 1909 BGB (Palandt-Götz, § 1630 BGB Rz 1).
- 45** Aufgrund der Bestellung des Ergänzungspflegers im Beschluss vom 07.06.2010 sind ausdrücklich und vollumfänglich die Gesellschafterrechte und damit insbesondere auch die Stimmrechte des Klägers zu 3. im Verhältnis zur GmbH nicht mehr Teil der Vermögenssorge der Klägerin.
- 46** Eine Vermutung, dass die Interessen der Klägerin und des Klägers zu 3. gleichgelagert sind, besteht deshalb im Streitfall nicht. Der Klägerin sind die Stimmanteile des Klägers zu 3. nicht zuzurechnen. Der Kläger zu 3. bildet ebenso wenig wie der volljährige Kläger zu 2. mit der Klägerin eine Personengruppe, die die GmbH beherrscht und innerhalb derer die Klägerin das Sagen hat.
- 47** bb) Auch in dem Zeitraum zwischen dem Tod des V und der Bestellung der Ergänzungspflegerin war eine Zusammenfassung der (ggf.) gleichgerichteten Interessen der Klägerin und des Klägers zu 3. nicht möglich, so dass die Klägerin die GmbH in dieser Phase nicht beherrschen konnte.
- 48** (1) Mit dem Tod des V hat die Betriebskapitalgesellschaft ihren Alleingeschäftsführer verloren. Mangels Geschäftsführerbestellung bis zur Gesellschafterversammlung am 11.01.2010 konnte insbesondere auch die Klägerin die GmbH nicht wirksam gemäß § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG vertreten. In einer solchen Situation vertreten

die Gesellschafter die führungslose GmbH gemäß § 35 Abs. 1 Satz 2 GmbHG zwar passiv, aber nicht aktiv (vgl. nur Scholz/Schneider/Schneider, GmbHG, 12. Aufl., § 35 Rz 77, m.w.N.).

- 49** (2) Die Gesellschafterversammlung vom 11.01.2010 konnte allerdings nicht wirksam gegenüber dem Kläger zu 3. einberufen werden. Diese Einladung hätte bereits an einen Ergänzungspfleger gerichtet werden müssen (vgl. zur Nachlasspflegschaft Landgericht Berlin, Beschluss vom 23.08.1985 - 98 T 12/85, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungsreport Zivilrecht 1986, 195). Der Ladungsmangel führt zur Nichtigkeit der auf der Gesellschafterversammlung getroffenen Beschlüsse (so BGH-Urteil vom 20.02.1984 - II ZR 116/83, Wertpapier-Mitteilungen Teil IV 1984, 473, zur analogen Anwendung des § 241 Nr. 1 des Aktiengesetzes). Die dennoch nachträglich mögliche Genehmigung durch die Ergänzungspflegerin liegt ebenso wenig vor wie eine den Mangel heilende Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister (vgl. dazu nur BGH-Urteil vom 23.03.1981 - II ZR 27/80, BGHZ 80, 212).
- 50** (3) Die Klägerin konnte außerdem in der Gesellschafterversammlung vom 11.01.2010 nicht wirksam zur Geschäftsführerin bestellt werden. Zwar ist dies so im Protokoll vom 11.01.2010 vermerkt worden. Auch hat die Klägerin den Kläger zu 3. ausweislich des Protokolls dieser Gesellschafterversammlung vertreten. Allerdings war die Klägerin trotz ihrer Vermögenssorge bereits zu diesem Zeitpunkt an einer Stimmabgabe für den Kläger zu 3. gehindert.
- 51** Mit dem Tod des Gesellschafters geht der Geschäftsanteil ohne weiteres auf den minderjährigen Erben über; auch ohne Mitwirkung eines Ergänzungspflegers und ohne Genehmigung des Familiengerichts wird er Anteilsinhaber (vgl. nur Bürger, Rheinische Notar-Zeitschrift --RNotZ-- 2006, 156 (168)). Allerdings bedarf es auch in diesem Fall bei der Stimmabgabe des Minderjährigen einer ordnungsmäßigen Vertretung. Da die Klägerin als Elternteil zur Geschäftsführerin bestellt werden sollte, hatte sie aufgrund des damit bestehenden Interessenkonflikts das Verbot des Inanspruchnehmens gemäß § 181 BGB zu beachten. Deshalb konnte sie sich nicht ohne Ergänzungspfleger mit den Stimmen des Klägers zu 3. zur Geschäftsführerin bestellen lassen. Die fehlende Mitwirkung eines Ergänzungspflegers führte dazu, dass die Bestellung gemäß § 1643 Abs. 3, § 1915 Abs. 1, § 1829 Abs. 1 BGB schwebend unwirksam war (vgl. nur Bürger, RNotZ 2006, 156 (166), sowie allgemein auch BGH-Urteil vom 08.10.1975 - VIII ZR 115/74, Neue Juristische Wochenschrift 1976, 104, unter II.1.b).
- 52** Eine Genehmigung ist im Streitfall nicht erteilt worden, da die Ergänzungspflegerin den Beschluss in der Folgezeit nicht bestätigt hat. Dies ist auch nicht konkludent geschehen. Davon könnte allenfalls ausgegangen werden, wenn der (wirksame) Gesellschafterbeschluss vom 17.06.2010 dem früheren --schwebend unwirksamen-- Beschluss vom 11.01.2010 inhaltlich entsprechen und sich daher ggf. als rückwirkende Bestätigung des letzteren darstellen würde. Dies ist vorliegend aber nicht der Fall. Denn im Gesellschafterbeschluss vom 17.06.2010 wurde die Klägerin gerade nicht --wie im ursprünglichen Beschluss vorgesehen-- vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB befreit.
- 53** (4) Außerdem fehlte es bis zur Anmeldung des Beschlusses vom 17.06.2010 an der durch den Tod des V erforderlich gewordenen Korrektur der Gesellschafterliste (§ 16, § 40 GmbHG), die vor einer Eintragung der Geschäftsführung vorzunehmen ist (vgl. insoweit Mohr, Der GmbH-Steuerberater 2016, 370 (371)).
- 54** 5. Auch eine faktische Beherrschung der GmbH durch die Klägerin scheidet aus.
- 55** a) Der BFH hat zwar in besonderen Ausnahmefällen für die Beherrschung im Sinne der Rechtsprechungsgrundsätze zur Betriebsaufspaltung auch eine faktische Beherrschung der Besitz- oder Betriebsgesellschaft durch einen Gesellschafter oder einen Dritten genügen lassen. Eine solche faktische Beherrschung liegt vor, wenn auf die Gesellschafter, deren Stimmen zur Erreichung der im Einzelfall erforderlichen Stimmenmehrheit fehlen, aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen Druck dahingehend ausgeübt werden kann, dass sie sich dem Willen der beherrschenden Person oder Personengruppe unterordnen (BFH-Urteil vom 21.01.1999 - IV R 96/96, BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771, unter 2., m.w.N.).
- 56** b) Im Streitfall kann eine solche Beherrschung nicht angenommen werden.
- 57** aa) Schon aufgrund der Bestellung der Ergänzungspflegerin ergeben sich genügend Anhaltspunkte dafür, dass (auch) der Kläger zu 3. sich insoweit nicht dem Willen seiner Mutter unterordnen muss.
- 58** bb) Auch liegt eine faktische Beherrschung eines Gesellschafters nicht schon deshalb vor, wenn er nicht die zum Betrieb einer GmbH erforderlichen Kenntnisse besitzt (vgl. insoweit auch BFH-Urteil vom 15.10.1998 - IV R 20/98, BFHE 187, 260, BStBl II 1999, 445 in Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 29.07.1976 - IV R 145/72, BFHE 119, 462,

BStBl II 1976, 750, welches eine faktische Beherrschung bereits bei fehlender Sachkenntnis angenommen hat). Wird diese Kenntnis dagegen etwa durch einen sachkundigen Geschäftsführer ergänzt oder gar ersetzt, kann von einer Beherrschung durch den (alleinigen) Sachverstand eines (Mit-)Gesellschafters nicht ausgegangen werden.

- 59** Weder hat das FG festgestellt noch sind im konkreten Fall Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass die Ergänzungspflegerin nicht über eine für die übertragene Aufgabe geeignete Qualifikation verfügt hätte und sie und der von ihr vertretene Kläger zu 3. "völlig fachunkundig" gewesen wären. Im Gegenteil hat das FG festgestellt, dass der Kläger zu 3. bereits im Jahr 2012 --nur zwei Jahre nach dem Streitjahr-- zum weiteren Einzelvertretungsberechtigten und von den Einschränkungen des § 181 BGB befreiten Geschäftsführer der GmbH bestellt worden ist. Dieser zeitliche Ablauf spricht durchaus dafür, dass der Kläger zu 3. bereits im Streitjahr 2010 Betriebskenntnisse besaß, die eine faktische Beherrschung ausschließen.
- 60** cc) Ohne Bedeutung ist auch in Bezug auf die faktische Beherrschung die Duldung der Handwerkskammer zur Fortführung des Betriebs, da allein deshalb eine Beherrschung des Klägers zu 3. nicht angenommen werden kann.
- 61** 6. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de